



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații



Str. Vasile Bumbac nr.7
Suceava
Tel : 0230 521 358 int 614
Fax : 0230 215 087

DECIZIA NR. _80_____

din _____30.06.2010_

privind soluționarea contestației formulate de

.....,

din localitatea Vatra Dornei, str., județul Suceava,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr., asupra contestației formulate de, cu sediul în localitatea Vatra Dornei, str., județul Suceava.

..... contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr., privind suma totală de, reprezentând:

- – TVA;
- – majorări de întârziere TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., privind suma totală de, din care – TVA, – majorări de întârziere TVA.

În contestația formulată, petenta afirmă că la pct. 222 alin. 1 din decizia de impunere atacată, respectiv la cap. III pct. 3.1 din raportul de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a recepționat în luna noiembrie 2009 o clădire în valoare de cu destinația locuință de serviciu (conform autorizației de construire) și că la data controlului aceasta este în folosința administratorului, fiind facturat către acesta în lunile noiembrie și decembrie chirie cu mențiunea „operațiune scutită fără drept de deducere” și că astfel s-a efectuat ajustare pentru întreaga clădire în baza art. 4 lit. a, rezultând suplimentar TVA în sumă de

Contestatoarea precizează că la emiterea deciziei nu s-a ținut cont de următoarele aspecte:

a) Emiterea facturilor de chirie nu s-a făcut pentru tot spațiul existent, respectiv pentru întreaga clădire. Menționează că acest aspect rezultă și din contractul de închiriere existent, încheiat între societate și administratorul acesteia,, suprafața închiriată respectând condițiile impuse de capitolul 6, art. 51-53 din Legea locuinței nr. 114/1996 cu modificările și completările ulterioare și din anexa nr. 1-exigențe minimale pentru locuințe, din același act normativ.

Contestatoarea susține că spațiul închiriat pentru care au fost emise cele două facturi este compus din o cameră pentru dormit, o încăpere sanitară, bucătăria care include și locul de luat masa, acces la camera de zi (care are și destinația de cameră de protocol pentru firmă) și a cărei suprafață totală (împreună cu spațiul pentru dormit) se încadrează în suprafața minimală prevăzută de legea locuinței precum și acces la spațiu de depozitare.

Societatea menționează că toată clădirea se compune din mai multe camere care au altă destinație respectiv sediu social birouri și cameră de protocol și prin urmare, ajustarea nu operează asupra întregii clădiri ci numai asupra părții închiriate pentru care au fost emise cele două facturi, așa cum este stipulat și la pct. 54 alin. 5 din HG nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare. Contestatoarea anexează în copie contractul de închiriere încheiat între aceasta și administratorul său,

b) Petenta motivează că, așa după cum rezultă din nota explicativă dată în timpul controlului, administratorul societății intenționa (avea în derulare) mutarea sediului social al firmei în această clădire, situație care s-a și concretizat până la data formulării contestației, așa cum rezultă și din certificatul emis deSuceava, anexat în copie la contestația formulată.

Astfel, petenta consideră că respectiva clădire are și destinația de sediu social, birouri pentru contabilitate și pentru desfășurarea de activități de prestare servicii privind tehnologia informației și camera de protocol. Susține, de asemenea, că mutarea sediului și birourilor s-a făcut ținând cont de faptul că cea mai mare parte a activității desfășurate și a veniturilor obținute se realizează din producția și comercializarea materialului lemnos, pentru care societatea are deschis punct de lucru (hala gater) în localitatea Dorna Candrenilor.

c) Până la data formulării contestației, societatea a depus la AFPM Vatra Dornei (unde are sediul social) notificarea privind obținerea de taxare a operațiunilor de închiriere pentru spațiul destinat ca locuință de serviciu pentru care echipa de

inspecție a aplicat ajustarea TVA. Contestatoarea susține că facturile de chirie menționate în actul de control în care nu s-a colectat TVA, au fost stornate și refăcute, de această dată fiind colectată TVA aferentă.

Contestatoarea menționează că motivul pentru care nu a depus notificare la AFPO Gura Humorului a fost și din intenția societății de a muta sediul social în localitatea Vatra Dornei, iar perioada pentru care s-a facturat chirie a fost până la definitivarea actelor la ORC Suceava.

Susține că situația a fost reglementată în prezent, iar depunerea cu întârziere a notificării nu anulează dreptul de a aplica regimul de taxare, așa cum este prevăzut la pct. 38 alin. 3 din HG 44/2004, referitor la aplicarea prevederilor art. 141 alin. 3 din Codul fiscal.

Anexează în copie notificarea depusă la AFPM Vatra Dornei, facturile de stornare chirie întocmite fără TVA și facturile de chirie refăcute prin care s-a colectat TVA.

Petenta mai afirmă că la pct. 222 alin. 1 din decizia de impunere atacată, respectiv la cap. III pct. 3.2 din raportul de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a dedus TVA din facturi reprezentând contravaloarea unor consumabile care nu sunt destinate operațiunilor taxabile ale societății.

Contestatoarea precizează că bunurile la care face referire echipa de inspecție, respectiv ladă frigorifică, suport monitor și tocător carne, prosoape, cearșafuri, covorașe, se află și sunt utilizate la sediul firmei, respectiv la punctul de lucru din Dorna Candrenilor. Susține, de asemenea, că salopetele, mănușile, căciulile, ghețele și gecile sunt utilizate de către salariații societății, respectiv administrator la punctul de lucru din Dorna Candrenilor (hala gater), unde sunt necesare desfășurării activității de producție material lemnos, pentru protecția muncii sau împotriva frigului.

Invocă prevederile cap. III secțiunea 1 art. 6 alin. 1 și art. 7 alin.1 lit. a și secțiunea 4 art. 13 lit. q, r, s din Legea securității și sănătății în muncă nr. 319/2006.

Afirmă astfel că TVA contestată, aferentă acestor bunuri este în sumă de, și rezultă din facturile anexate în copie la contestație.

Ca urmare a celor prezentate anterior, societatea consideră că nu datorează nici majorările de întârziere aferente TVA de plată în sumă totală de (..... +), deoarece în această perioadă a înregistrat suma negativă de TVA pentru care a și solicitat rambursare.

În concluzie, solicită admiterea contestației, desființarea Deciziei de impunere nr. și a Raportului de inspecție fiscală nr., precum și emiterea unei noi decizii de rambursare a TVA solicitată.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., s-a stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de, din care, reprezentând TVA solicitată și respinsă la rambursare și suma de, reprezentând TVA

stabilită suplimentar de plată, și s-au calculat majorări de întârziere în sumă de aferente TVA.

În urma controlului efectuat la și care a vizat perioada 01.12.2009-31.01.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta, în luna noiembrie 2009, conform procesului verbal de recepție încheiat în luna noiembrie 2009, a recepționat o clădire în valoare de Conform autorizației de construcție nr., respectiva clădire avea destinația de locuință de serviciu. Conform notei explicative dată de administratorul societății, a rezultat că la data controlului, această clădire era în folosința administratorului, drept pentru care societatea a facturat în lunile decembrie 2009 și ianuarie 2010 către – administratorul societății contravaloare chirie cu mențiunea „operațiune scutită fără drept de deducere”: factura nr. în valoare de și factura nr. în valoare de

Organele de control fiscal fac mențiunea că în deconturile de TVA întocmite pentru lunile decembrie 2009 și ianuarie 2010, la rândul 14 „Livrări de bunuri și prestări de servicii scutite fără drept de deducere” sunt înscrise valorile din facturile nr. și nr.

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea trebuia să ajusteze TVA dedusă aferentă construcției, în sumă de ($\text{.....} \times 19\% \times 20 / 20$) pentru perioada de ajustare de 20 ani cu începere de la 01 ianuarie 2009 și până în anul 2028 inclusiv.

Astfel, au stabilit suplimentar în sarcina societății **TVA în sumă de**, iar pentru nevirarea la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ($\text{.....} - \text{.....}$) s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de**, până la data de 09.04.2010.

De asemenea, în urma verificării efectuate la societate, s-a mai constatat că aceasta a dedus în TVA în sumă totală de din facturi reprezentând contravaloarea unor consumabile care nu sunt destinate operațiunilor taxabile ale societății:

- factura nr. în valoare totală de, din care TVA dedusă în sumă de, emisă de Vatra Dornei;
- factura nr. în valoare totală de, din care TVA dedusă în sumă de, emisă de Vatra Dornei.

Astfel, au stabilit suplimentar în sarcina societății **TVA în sumă de**, iar pentru nevirarea la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de**, până la data de 09.04.2010.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma contestată de, reprezentând TVA, din care, reprezentând TVA solicitată și respinsă la rambursare și suma de

....., reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava, prin organele sale de soluționare se poate pronunța dacă datorează această sumă, în condițiile în care în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că societatea nu a ajustat TVA aferentă construcției unei clădiri care a fost folosită parțial pentru operațiuni care nu dau dreptul de deducere a taxei.

În fapt, în urma controlului efectuat la și care a vizat perioada 01.12.2009-31.01.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta, în luna noiembrie 2009, conform procesului verbal de recepție încheiat în luna noiembrie 2009, a recepționat o clădire în valoare de Conform autorizației de construcție nr., respectiva clădire avea destinația de locuință de serviciu. Conform notei explicative dată de administratorul societății, a rezultat că la data controlului, această clădire era în folosința administratorului, drept pentru care societatea a facturat în lunile decembrie 2009 și ianuarie 2010 către – administratorul societății contravaloare chirie cu mențiunea „operațiune scutită fără drept de deducere”: factura nr. în valoare de și factura nr. în valoare de

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea trebuia să ajusteze TVA dedusă aferentă construcției, în sumă de ($\text{.....} \times 19\% \times 20 / 20$) pentru perioada de ajustare de 20 ani cu începere de la 01 ianuarie 2009 și până în anul 2028 inclusiv.

Astfel, au stabilit suplimentar în sarcina societății **TVA în sumă de**, din care solicitată și respinsă la rambursare și stabilită suplimentar de plată.

Societatea susține că emiterea facturilor de chirie nu s-a făcut pentru tot spațiul existent, respectiv pentru întreaga clădire.

De asemenea, menționează că toată clădirea se compune din mai multe camere care au destinație sediu social birouri și cameră de protocol și prin urmare, ajustarea nu operează asupra întregii clădiri, ci numai asupra părții închiriate pentru care au fost emise cele două facturi.

Până la data formulării contestației, societatea a depus la AFPM Vatra Dornei (unde are sediul social) notificarea privind obținerea de taxare a operațiunilor de închiriere pentru spațiul destinat ca locuință de serviciu pentru care echipa de inspecție a aplicat ajustarea TVA.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- La **art. 2** din Legea Nr. 114 din 11 octombrie 1996, Republicată, privind Legea locuinței, se definește termenul de “locuință de serviciu”:

ART. 2

“Termenii utilizați în cuprinsul prezentei legi au următorul înțeles:

[...]

d) Locuință de serviciu

Locuință destinată funcționarilor publici, angajaților unor instituții sau agenți economici, acordată în condițiile contractului de muncă, potrivit prevederilor legale.

[...]”.

- Referitor la administrarea locuințelor de serviciu, la **art. 29** din Hotărârea Nr. 1275 din 7 decembrie 2000 privind aprobarea Normelor metodologice pentru punerea în aplicare a prevederilor Legii locuinței nr. 114/1996:

ART. 29

“(1) Locuințele de serviciu și cele de intervenție fac parte din patrimoniul agenților economici sau al instituțiilor publice centrale ori locale și se administrează în interesul acestora prin închiriere salariaților proprii, contractul de închiriere fiind accesoriu la contractul individual de muncă.

(2) Condițiile de administrare și de închiriere a acestor locuințe se stabilesc de către conducerile agenților economici sau ale instituțiilor deținătoare, cu respectarea prevederilor legale.

[...]”.

Din textele de lege citate mai sus rezultă că locuințele de serviciu fac parte din patrimoniul agenților economici și se utilizează în interesul acestora prin închiriere salariaților proprii, contractul de închiriere fiind anexă la contractul de muncă.

- **Art. 149** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cum modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării:

ART. 149

“Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

b) bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane;

c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), achiziționate sau fabricate, de la data aderării;

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite prima dată, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;

d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

[...]

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;

[...]”.

Potrivit acestor prevederi legale, este supusă ajustării taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital și reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri.

În situația construcției unui bun imobil, ajustarea se face pe o perioadă de 20 de ani și începe de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite prima dată.

De asemenea, contribuabilul are obligația să ajusteze taxa achitată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, în situația în care aceste bunuri sunt folosite pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei.

- La **pct. 54** din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, se aduc completări privind aplicarea prevederilor **art. 149** mai sus citat:

„Norme metodologice:

54.[...]

(5) Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri. În cazul în care dreptul de deducere aferent bunului de capital achiziționat se exercită pe bază de pro rata se aplică prevederile alin. (6). Dispoziții tranzitorii pentru bunurile de capital pentru care în anul 2007 nu s-a exercitat dreptul de deducere pe bază de prorata, ci s-a

aplicat ajustarea pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare, datorită faptului că nu erau utilizate integral pentru operațiuni care dau drept de deducere: la finele anului 2008, taxa aferentă părții din bunul de capital utilizate pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, respectiv diferența rămasă de $\frac{4}{5}$ sau $\frac{19}{20}$, va fi ajustată o singură dată și înscrisă în decontul lunii decembrie 2008 la rândul corespunzător din decontul de taxă. Dispoziția tranzitorie nu se aplică în cazul în care în cursul anului 2008 trebuie efectuată ajustarea o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, conform art. 149 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal.

[...]”.

Rezultă din acest text de lege faptul că, începând cu anul 2008, atunci când bunul de capital este utilizat pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se efectuează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea, în luna noiembrie 2009 a recepționat o clădire în valoare de, iar la data efectuării controlului clădirea era în folosința administratorului, iar societatea a emis către acesta două facturi reprezentând contravaloare chirie.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia să ajusteze TVA dedusă aferentă construcției cu suma de, reprezentând TVA totală dedusă de petentă aferentă construcției.

Contestatoarea susține că doar o parte din construcție a fost închiriată către administrator, respectiv și depune în acest sens copie după contractul de închiriere din data de 31.12.2009, încheiat între proprietar și chiriaș

După cum rezultă din prevederile legale citate mai sus, atunci când un bun de capital este folosit de persoana impozabilă total sau parțial pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, TVA se ajustează proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.

Având în vedere că societatea a facturat contravaloare chirie, iar taxa a avut regimul „scutit fără drept de deducere”, rezultă că în mod legal organele de control fiscal au procedat la ajustarea taxei.

Întrucât TVA se ajustează proporțional cu partea din bunul de capital utilizată pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, iar din documentele existente la dosarul contestației, a fost închiriată doar o parte din suprafața construcției, rezultă că TVA trebuia ajustată proporțional cu suprafața utilizată în acest scop.

Deoarece organele fiscale au ajustat TVA aferentă întregii suprafețe a construcției și nu doar pentru partea de clădire închiriată, Direcția Generală a

Finanțelor Publice a județului Suceava, prin organele sale de soluționare a contestației, **nu se poate pronunța** cu privire la legalitatea stabilirii în sarcina societății a **sumei de**, reprezentând TVA, drept pentru care, **urmează a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr., urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea TVA și să emită noi acte administrative fiscale care vor avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

- Desființarea are la bază prevederile **art. 216** alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

- La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.

- și prevederile **pct. 12.7** din Ordinul Nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

2. Referitor la suma de, reprezentând TVA, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr., emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr., cauza supusă soluționării este dacă DGFP Suceava, prin organele sale de soluționare se poate pronunța asupra deductibilității TVA aferentă cheltuielilor efectuate cu achiziția unor bunuri, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au stabilit că respectivele bunuri nu au fost destinate operațiunilor

taxabile ale societății, iar petenta susține că sunt echipamente de protecție folosite pentru protecția muncii sau împotriva frigului.

În fapt, în urma verificării efectuate la societate, s-a constatat că aceasta a dedus TVA în sumă totală de din facturi reprezentând contravaloarea unor consumabile care nu sunt destinate operațiunilor taxabile ale societății.

Contestatoarea precizează că bunurile la care face referire echipa de inspecție, respectiv ladă frigorifică, suport monitor și tocător carne, prosoape, cearșafuri, covorașe, se află și sunt utilizate la sediul firmei, respectiv la punctul de lucru din Dorna Candrenilor. Susține, de asemenea, că salopetele, mănușile, căciulile, ghețele și gecile sunt utilizate de către salariații societății, respectiv administrator la punctul de lucru din Dorna Candrenilor (hala gater), unde sunt necesare desfășurării activității de producție material lemnos, pentru protecția muncii sau împotriva frigului.

Invocă prevederile cap. III secțiunea 1 art. 6 alin. 1 și art. 7 alin.1 lit. a și secțiunea 4 art. 13 lit. q, r, s din Legea securității și sănătății în muncă nr. 319/2006.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 145 alin. 2 lit. a** din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării:

ART. 145

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[...]”.

Potrivit acestui text de lege, dreptul de deducere a TVA intervine în momentul în care achizițiile pentru care se calculează taxa sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

- În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor pentru care se calculează TVA, sunt aplicabile prevederile **art. 21** din codul fiscal, modificat:

ART. 21*)

„Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

[...]

b) cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale;

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

d) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;

[...]”.

- Referitor la aplicarea prevederilor **art. 21 alin. 1 și alin. 2 lit. b** mai sus citate, la **pct. 22 și pct. 25** din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează că:

„Norme metodologice:

22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

[...]

Norme metodologice:

25. Intră sub incidența acestei prevederi cheltuielile efectuate în acest scop, în condițiile în care specificul activității desfășurate se încadrează în domeniile pentru care se impune respectarea normelor de protecție a muncii, stabilite conform legislației în materie.

[...]”.

Conform acestor prevederi legale, cheltuielile deductibile sunt acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Astfel, în această categorie se cuprind și cheltuielile efectuate pentru protecția muncii și pentru prevenirea accidentelor de muncă, conform reglementărilor în materie și în condițiile în care specificul activității desfășurate se încadrează în domeniile pentru care se impune respectarea normelor de protecție a muncii.

Legea Nr. 319 din 14 iulie 2006 privind Legea securității și sănătății în muncă, reglementează cadrul legal privind acest domeniu.

- Potrivit **art. 6, art. 7 și art. 13** din acest act normativ:

ART. 6

“(1) Angajatorul are obligația de a asigura securitatea și sănătatea lucrătorilor în toate aspectele legate de muncă.

[...]”.

ART. 7

„(1) În cadrul responsabilităților sale, angajatorul are obligația să ia măsurile necesare pentru:

a) asigurarea securității și protecția sănătății lucrătorilor;

b) prevenirea riscurilor profesionale;

[...]

d) asigurarea cadrului organizatoric și a mijloacelor necesare securității și sănătății în muncă.

(2) Angajatorul are obligația să urmărească adaptarea măsurilor prevăzute la alin. (1), ținând seama de modificarea condițiilor, și pentru îmbunătățirea situațiilor existente.

(3) Angajatorul are obligația să implementeze măsurile prevăzute la alin. (1) și (2) pe baza următoarelor principii generale de prevenire:

a) evitarea riscurilor;

b) evaluarea riscurilor care nu pot fi evitate;

c) combaterea riscurilor la sursă;

[...]

g) dezvoltarea unei politici de prevenire coerente care să cuprindă tehnologiile, organizarea muncii, condițiile de muncă, relațiile sociale și influența factorilor din mediul de muncă;

h) adoptarea, în mod prioritar, a măsurilor de protecție colectivă față de măsurile de protecție individuală;

[...]”.

ART. 13

“În vederea asigurării condițiilor de securitate și sănătate în muncă și pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale, angajatorii au următoarele obligații:

[...]

q) să asigure echipamente de muncă fără pericol pentru securitatea și sănătatea lucrătorilor;

r) să asigure echipamente individuale de protecție;

s) să acorde obligatoriu echipament individual de protecție nou, în cazul degradării sau al pierderii calităților de protecție”.

Conform acestor prevederi legale în domeniul securității și sănătății în muncă, angajatorul are obligația de a asigura angajaților săi toate condițiile în vederea evitării pericolelor privind securitatea și sănătatea în muncă și să acorde în acest sens echipamente de protecție, în funcție de specificul activității.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea are ca obiect de activitate „**tăierea și rindeluirea lemnului, impregnarea lemnului**”.

Contestatoarea susține că salopetele, mănușile, căciulile, ghetele și gecile pe care le-a achiziționat sunt utilizate de către salariații și de către administrator la punctul de lucru din Dorna Candrenilor (hala gater), unde sunt necesare desfășurării activităților de producție material lemnos pentru protecția muncii sau împotriva

frigului, având în vedere că activitatea se desfășoară în condiții de frig. De asemenea, menționează că celelalte bunuri achiziționate, respectiv ladă frigorifică, suport monitor și tocător carne, prosoape, cearșafuri, covorașe se află la sediul firmei, respectiv la punctul de lucru din Dorna Candrenilor.

Analizând textele de lege invocate, constatările organelor de inspecție fiscală, precum și afirmațiile societății, și ținând cont și de obiectul de activitate desfășurat de petentă – cel de tăierea și rindeluirea lemnului, impregnarea lemnului, se concluzionează faptul că agentul economic are dreptul de a-și deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate, dacă aceste achiziții sunt efectuate în scopul operațiunilor taxabile. De asemenea, cheltuielile aferente acestor achiziții pentru care se calculează taxa pe valoarea adăugată, pentru a fi deductibile, trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar în categoria cheltuielilor deductibile de cuprind cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale. Societatea susține că a efectuat aceste cheltuieli cu salopete, mănuși, geci, căciuli pentru a asigura protecția muncii angajaților săi și drept urmare, consideră că și TVA aferentă acestor achiziții este deductibilă, fiind aferentă operațiunilor taxabile.

Având în vedere că din totalul sumei de, reprezentând TVA stabilită suplimentar în sarcina societății și considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind aferentă unor consumabile care nu sunt destinate operațiunilor taxabile ale societății, dar fără a preciza care sunt motivele care au dus la această constatare **și ținând cont de faptul că** o parte din această sumă reprezintă TVA aferentă achizițiilor de salopete, mănuși, geci, căciuli, iar aceste bunuri conform prevederilor legale invocate mai sus sunt destinate asigurării condițiilor de securitate și sănătate în muncă și pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale, cheltuieli care din punct de vedere fiscal sunt deductibile, rezultă că DGFP Suceava, prin organele sale de soluționare, nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii în sarcina societății a TVA în sumă de, drept pentru care **urmează a se desființa** Decizia de impunere nr., emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr., **cu privire la suma de, reprezentând TVA**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea TVA și să emită noi acte administrative fiscale care vor avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

3. Referitor la suma de, reprezentând majorări de întârziere aferente TVA, stabilite prin Decizia de impunere nr., emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr., cauza supusă soluționării este dacă DGFP Suceava prin organele sale de soluționare a contestațiilor se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii în sarcina a acestei sume, în condițiile în care pentru debitul care a generat majorările de întârziere decizia de impunere a fost desființată.

În fapt, pentru neachitarea în termenele legale a TVA stabilită suplimentar, s-au calculat majorări de întârziere aferente TVA, pentru perioada 25.02.2010 – 09.04.2010 în sumă totală de

Prin prezenta decizie s-a desființat decizia de impunere cu privire la TVA în sumă de, stabilită suplimentar în sarcina societății.

În drept, cu privire la majorările de întârziere, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 119 și art. 120** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

ART. 119

“Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(4) Majorările de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6)”.

ART. 120

“Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

[...]

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Din aceste texte de lege se înțelege că se datorează majorări de întârziere pentru obligațiile de plată care nu au fost achitate la scadență.

De asemenea, având în vedere că nu se contestă modul de calcul al majorărilor de întârziere, iar pentru sumele care au generat aceste majorări, contestația a fost desființată, potrivit prevederilor legale mai sus citate, precum și principiului de drept **„accessorium sequitur principale” – accesoriul urmează principalul, urmează a se desființa decizia de impunere nr.**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr. și pentru majorările de întârziere în cuantum de aferente TVA.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 21, art. 145 alin. 2 lit. a, art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind

Codul fiscal, cum modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, pct. 22 și pct. 25, pct. 54 din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, se aduc completări privind aplicarea prevederilor art. 21 alin. 1 și alin. 2 lit. b, art. 149, prevederilor art. 119, art. 120, art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.7 din Ordinul Nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 2 din Legea Nr. 114 din 11 octombrie 1996, Republicată, privind Legea locuinței, art. 29 din Hotărârea Nr. 1275 din 7 decembrie 2000 privind aprobarea Normelor metodologice pentru punerea în aplicare a prevederilor Legii locuinței nr. 114/1996, art. 6, art. 7, art. 13 din Legea Nr. 319 din 14 iulie 2006 privind Legea securității și sănătății în muncă, coroborate cu prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă de Activitatea de Inspecție fiscală, înregistrată la Activitatea de control fiscal sub nr., privind suma contestată de, reprezentând:

- – TVA;
- – majorări de întârziere TVA,

urmând ca organele fiscale, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat decizia contestată, să reanalizeze situația de fapt strict pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă supusă controlului prin actul administrativ fiscal desființat, în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,

Tema: TVA-ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă pentru un bun mobil pus in functiune in.....

Art. 149 Cod fiscal

Tema: TVA-dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugată aferentă achizițiilor destinate realizării de operațiuni taxabile

Art. 145 cod fiscal

Tema: accesorii-

Aferente unor debite neachitate in termen

Art. 115., 120 OG 92/2003